SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

15 ta' April 2021 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 273 – Sovravalutazzjoni, fid-dikjarazzjoni fiskali, tal-ammont tar-rimbors tal-VAT – Żball ta' evalwazzjoni tal-persuna taxxabbli fir-rigward tan-natura taxxabbli tat-tranżazzjoni – Rettifika tad-dikjarazzjoni fiskali wara kontroll – Sanzjoni ta' ammont ugwali għal 20 % tal-ammont tas-sovravalutazzjoni tal-ammont tar-rimbors tal-VAT – Prinċipju ta' proporzjonalità"

Fil-Kawża C-935/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Wroclaw, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tat-3 ta' Ottubru 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-23 ta' Diċembru 2019, fil-proċedura

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

vs

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn N. Piçarra, President tal-Awla, S. Rodin u K. Jürimäe (Relatriċi), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: G. Pitruzzella,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Grupa Warzywna sp. z o.o., minn M. Pacyna u K. Kocowski, adwokaci, assistiti minn S. Ząbczyk, doradca podatkowy,

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u M. Siekierzyńska, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 4(3) TUE, tal-Artikolu 325 TFUE u tal-Artikoli 2, 250 u 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Grupa Warzywna sp. z o.o. u Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (id-Direttur tal-Awla tal-Amministrazzjoni Fiskali ta' Wroclaw, il-Polonja) dwar l-impożizzjoni fuq din il-kumpannija ta' sanzjoni amministrattiva wara kontroll fiskali.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti [għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)]:

(a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[…]"

4 L-Artikolu 12(1) u (2) ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

"1. L-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli lil kull min iwettaq transazzjoni, fuq bażi okkażjonali, li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fit–tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) u partikolarment waħda mit-transazzjonijiet li ġejjin:

(a) il-provvista, qabel l-ewwel okkupazzjoni, ta' bini jew parti minn bini u ta' l-art li fuqha jinstab il-bini;

[…]

2. Għall-finijiet tal-paragrafu 1(a), 'bini' għandha tfisser kull struttura fissa ma' jew fl-art.

[…]

L-Istati Membri jistgħu japplikaw kriterji oħra barra dak ta' l-ewwel okkupazzjoni, bħalma huwa l-perijodu ta' żmien bejn id-data tat-tlestija tal-bini u d-data ta' l-ewwel provvista, jew il-perijodu bejn

id-data ta' l-ewwel okkupazzjoni u d-data tal-provvista sussegwenti, sakemm dawk il-perijodi ma jaqbżux il-ħames snin u s-sentejn rispettivament."

5 L-Artikolu 135(1) tal-imsemmija direttiva jiddisponi:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

(j) il-provvista ta' bini jew partijiet minnu, u ta' l-art li fuqha hija tinsab, ħlief il-provvista msemmija fil-punt (a) ta' l-Artikolu 12(1);

[…]"

6 Skont l-Artikolu 137 tal-istess direttiva:

"1. L-Istati Membri jistgħu iħallu lil persuni taxxabbli dritt ta' għażla għat-tassazzjoni fir-rigward tat-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

(b) il-provvista ta' bini jew partijiet minnu, u ta' l-art li fuqha jinsab il-bini, ħlief il-provvista msemmija fil-punt (a) ta' l-Artikolu 12(1);

[…]

2. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati li jirregolaw l-eżerċizzju ta' l-għażla skond il-paragrafu 1.

[…]"

7 L-Artikolu 250 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddisponi:

"1. Kull persuna taxxabbli għandha tipprezżenta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li ġiet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inkluż, sa fejn hu meħtieġ biex tkun stabbilita l-bażi tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet eżenti.

2. L-Istati Membri għandhom jippermettu, u jistgħu jeħtieġu, li d-denunzja tal-VAT imsemmija fil-paragrafu 1 jiġu ppreżentati b'mezzi elettroniċi, skond il-kondizzjonijiet li huma jistabbilixxu."

8 Skont l-Artikolu 273 ta' din id-direttiva:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3."

Id-dritt Pollakk

9 Il-punt 10 tal-Artikolu 43(1) tal-ustawa z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Oġġetti u s-Servizzi), tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. 2017, intestatura 1221), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jiddisponi:

"Huma eżentati: […] il-provvista ta' binjiet, kostruzzjonijiet jew partijiet minnhom, ħlief meta:

a) il-provvista ssir fil-kuntest tal-ewwel okkupazzjoni jew qabel l-ewwel okkupazzjoni,

b) il-perijodu bejn l-ewwel okkupazzjoni u l-provvista tal-binja, kostruzzjoni jew partijiet minnhom kien ta' inqas minn sentejn […]"

10 L-Artikolu 43(10) tal-Liġi dwar il-VAT jipprevedi:

"Il-persuna taxxabbli tista' tirrinunzja għall-eżenzjoni mit-taxxa msemmija fil-punt 10 tal-paragrafu 1 u tagħżel it-tassazzjoni tal-provvista ta' bini, ta' kostruzzjoni jew ta' parti minnu, bil-kundizzjoni li l-persuna li twettaq il-provvista u x-xerrej tal-binja, tal-kostruzzjoni jew ta' parti minnhom:

1) ikunu rreġistrati bħala persuni taxxabbli għall-VAT;

2) jiddepożitaw, qabel id-data ta' provvista ta' dawn l-oġġetti, lid-direttur tal-amministrazzjoni fiskali kompetenti għax-xerrej, dikjarazzjoni konkordanti li permezz tagħha huma jagħżlu t-tassazzjoni tal-provvista tal-bini, tal-kostruzzjoni jew tal-parti minnhom."

11 Skont l-Artikolu 112b(1) u (2) ta' din il-liġi:

"1. Meta jiġi kkonstatat li l-persuna taxxabbli:

1) fid-dikjarazzjoni tat-taxxa li huwa ppreżenta, indika:
   a) ammont ta' taxxa li huwa inqas mill-ammont dovut,
   b) ammont ta' rimbors ta' kreditu ta' taxxa jew ammont ta' rimbors ta' taxxa tal-input imħallsa li jeċċedi l-ammont dovut,
   c) ammont ta' kreditu ta' taxxa li għandu jitnaqqas mill-ammont tat-taxxa dovuta għall-perijodi taxxabbli segwenti li jeċċedi l-ammont dovut,
   d) ammont ta' rimbors ta' kreditu ta' taxxa, ammont ta' rimbors ta' taxxa tal-input imħallsa, jew ammont ta' kreditu ta' taxxa li għandu jitnaqqas mill-ammont tat-taxxa dovuta għall-perijodi finanzjarji sussegwenti, minflok ma jiġi indikat ammont ta' taxxa dovuta li għandu jitħallas lit-Teżor pubbliku,

2) ma ppreżentax dikjarazzjoni tat-taxxa u lanqas ma ħallas l-ammont ta' taxxa dovuta,

– id-direttur tal-amministrazzjoni fiskali jew tal-amministrazzjoni doganali fiskali għandu jiddetermina l-ammont eżatt li jikkorrispondi u jiffissa taxxa supplimentari li tikkorrispondi għal 30 % tal-ammont tas-sottovalutazzjoni tat-taxxa dovuta jew għal 30 % tal-ammont tas-sovravalutazzjoni tal-ammont ta' rimbors ta' kreditu ta' taxxa, tal-ammont ta' rimbors tat-taxxa tal-input imħallsa, jew tal-ammont ta' kreditu ta' taxxa li għandu jitnaqqas mill-ammont tat-taxxa dovuta għall-perijodi taxxabbli segwenti.

2. Meta, fi tmiem proċedura ta' kontroll fiskali jew ta' kontroll doganali fiskali jew matul il-proċedura ta' kontroll doganali fiskali, fil-każijiet imsemmija:

1) fil-punt 1 tal-paragrafu 1, il-persuna taxxabbli ppreżentat dikjarazzjoni tat-taxxa korretta li tieħu inkunsiderazzjoni l-irregolaritajiet ikkonstatati u ħallset l-ammont ta' taxxa dovuta jew ħallset lura l-ammont indebitament imħallas lura,

2) fil-punt 2 tal-paragrafu 1, il-persuna taxxabbli ppreżentat dikjarazzjoni tat-taxxa u ħallset l-ammont ta' taxxa dovuta,

– l-ammont tat-taxxa supplimentari huwa ta' 20 % tal-ammont tas-sottovalutazzjoni tat-taxxa dovuta jew għal 20 % tal-ammont tas-sovravalutazzjoni tal-ammont ta' rimbors ta' kreditu tat-taxxa, tal-ammont ta' rimbors tat-taxxa tal-input, jew tal-ammont ta' kreditu tat-taxxa li għandu jitnaqqas mill-ammont tat-taxxa dovuta għall-perijodi taxxabbli segwenti."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

12 Grupa Warzywna akkwistat proprjetà immobbli, li kien hemm xi ħadd jgħix fih għal iktar minn sentejn. Fuq id-dikjarazzjoni li tinsab fl-att notarili relatat mal-akkwist ta' dan l-oġġett, il-prezz ta' dan tal-aħħar kien imsemmi bħala ammont gross, li b'hekk jinkludi l-VAT. Il-bejjiegħ tal-imsemmi oġġett, barra minn hekk, ħareġ fattura li ssemmi l-ammont tal-VAT relatat mat-tranżazzjoni kkonċernata. Grupa Warzywna ħallset dan l-ammont u qieset li dan kien jikkostitwixxi ammont ta' VAT tal-input imħallsa, li, għaldaqstant, seta' jitnaqqas. Sussegwentement, Grupa Warzywna ppreżentat quddiem in-Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (id-Direttur tal-amministrazzjoni fiskali ta' Trzebnica, il-Polonja) dikjarazzjoni tal-VAT li fiha hija semmiet eċċess ta' VAT, li hija talbet ir-rimbors tagħha.

13 Wara kontroll, l-amministrazzjoni fiskali ta' Trzebnica kkonstatat li, skont l-Artikolu 43(10) tal-Liġi dwar il-VAT, il-provvista tal-proprjetà immobbli kkonċernata kienet, bħala prinċipju, kompletament eżentata mill-VAT u li l-partijiet fit-tranżazzjoni ma kinux ippreżentaw dikjarazzjoni ta' rinunzja għal din l-eżenzjoni. Konsegwentement, Grupa Warzywna ma kellhiex id-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input relatata mal-provvista ta' dan l-oġġett.

14 Sussegwentement, Grupa Warzywna għamlet rettifika tad-dikjarazzjoni fiskali tagħha, fid-dawl tal-irregolaritajiet ikkonstatati mill-awtorità tat-taxxa. Għalhekk, din il-kumpannija semmiet, f'din id-dikjarazzjoni, eċċess ta' VAT kunsiderevolment inqas minn dak li kienet iddikjarat inizjalment.

15 Minkejja din ir-rettifika, id-Direttur tal-amministrazzjoni fiskali ta' Trzebnica adotta deċiżjoni li tistabbilixxi ammont ta' eċċess tal-VAT li jikkorrispondi għall-ammont li jirriżulta mid-dikjarazzjoni rrettifikata, u impona fuq Grupa Warzywna sanzjoni li tikkorrispondi għal 20 % tal-ammont ta' sovravalutazzjoni tal-ammont tar-rimbors tal-VAT mitlub indebitament. Din id-deċiżjoni ġiet ikkonfermata, fir-rigward tal-imsemmija sanzjoni, mill-awtorità fiskali tat-tieni grad adita minn Grupa Warzywna.

16 Grupa Warzywna ppreżentat rikors quddiem il-qorti tar-rinviju kontra d-deċiżjoni tal-awtorità fiskali tat-tieni grad. Din il-qorti tqis li huwa neċessarju li jiġi ddeterminat jekk l-impożizzjoni ta' tali sanzjoni, f'sitwazzjoni fejn l-iżball imwettaq minn din il-kumpannija ma wassal għal ebda telf

ta' dħul fiskali, hijiex konformi mal-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità tal-VAT u hijiex iġġustifikata fid-dawl tal-għanijiet li jikkonsistu f'li jiġi żgurat impożizzjoni u ġbir korrett tat-taxxa kif ukoll li tiġi evitata l-frodi fiskali.

17 Il-qorti tar-rinviju tqis li l-introduzzjoni ta' sanzjoni amministrattiva kellha l-għan li tħeġġeġ lill-persuni taxxabbli sabiex jissottoskrivu d-dikjarazzjonijiet fiskali tagħhom b'eżattezza u rigorożità. Issa, is-sanzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha natura repressiva iktar milli preventiva. Fil-fatt, l-Artikolu 112b(2) tal-Liġi dwar il-VAT ma jippermettix li jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li l-likwidazzjoni żbaljata tal-VAT tirriżulta minn żball ta' evalwazzjoni mwettaq miż-żewġ partijiet fit-tranżazzjoni fir-rigward tan-natura taxxabbli tal-provvista. Skont din il-qorti, din is-sanzjoni tikkostitwixxi miżura mhux xierqa għat-twettiq tal-għan tal-ġlieda kontra l-ksur fiskali u, fi kwalunkwe każ, tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan, peress li ma tistax tissodisfa l-funzjoni preventiva neċessarja fir-rigward tal-persuni potenzjalment responsabbli għall-frodi u ma tiħux inkunsiderazzjoni n-natura u l-gravità tal-ksur u lanqas il-fatt li t-Teżor pubbliku ma ġarrab ebda telf ta' dħul fiskali u li ma jeżisti ebda indizju ta' frodi fiskali.

18 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi, li l-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Wroclaw, il-Polonja), iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"Oneru fiskali addizzjonali bħal dak previst fil-formulazzjoni tal-Artikolu 112b(2) tal-Liġi dwar il-VAT huwa kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tad-[Direttiva dwar il-VAT] (b'mod partikolari l-Artikolu 2, l-Artikolu 250 u l-Artikolu 273), mal-Artikolu 4(3) [TUE], mal-Artikolu 325 TFUE u mal-prinċipju ta' proporzjonalità?"

Fuq id-domanda preliminari

19 Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat li l-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi dwar il-kompatibbiltà tad-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali mal-Artikolu 4(3) TUE, mal-Artikolu 325 TFUE u mal-Artikoli 2, 250 u 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, kif ukoll mal-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità tal-VAT.

20 F'dan ir-rigward għandu jiġi mfakkar li, għalkemm ma hijiex il-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiddeċiedi, fil-kuntest tal-proċedura għal deċiżjoni preliminari, dwar il-kompatibbiltà ta' dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali mar-regoli tad-dritt tal-Unjoni, hija għandha ġurisdizzjoni sabiex tagħti lill-qorti tar-rinviju l-elementi ta' interpretazzjoni kollha li jirriżultaw minn dan id-dritt u li jistgħu jippermettu lil dik il-qorti tevalwa tali konformità għall-finijiet tas-sentenza fil-kawża li hija jkollha quddiemha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

21 Għaldaqstant, f'din il-kawża, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tillimita l-eżami tagħha għad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni filwaqt li tinterpretahom b'mod li jkun utli għall-qorti tar-rinviju, li min-naħa tagħha għandha tevalwa l-konformità tad-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali inkwistjoni mad-dritt tal-Unjoni, sabiex tiddeċiedi l-kawża pendenti quddiemha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

22 Issa, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li d-domandi tal-qorti tar-rinviju la jirrigwardaw speċifikament il-prinċipju ta' kooperazzjoni leali, stabbilit fl-Artikolu 4(3) TUE, u lanqas il-ġlieda kontra l-frodi bil-għan li jiġu protetti l-interessi finanzjarji tal-Unjoni Ewropea, li l-Artikolu 325 TFUE jirrigwarda. Bl-istess mod, l-interpretazzjoni tal-Artikoli 2 u 250 tad-Direttiva dwar il-VAT ma tidhirx, fid-dawl tal-elementi li jinsabu f'din id-deċiżjoni, neċessarja sabiex tingħata risposta utli għad-domanda magħmula, peress li dawn l-artikoli jirrigwardaw, rispettivament, it-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT u d-dikjarazzjonijiet tal-VAT.

23 Għall-kuntrarju, fir-rigward tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-qorti tar-rinviju tindika li l-applikazzjoni awtomatika, meħtieġa mil-liġi nazzjonali, tas-sanzjoni amministrattiva inkwistjoni fil-każijiet kollha ta' sottovalutazzjoni tal-VAT jew ta' sovravalutazzjoni tal-ammont tar-rimbors tal-VAT, hija miżura mhux xierqa sabiex jintlaħaq l-għan tal-ġlieda kontra l-ksur fiskali msemmi f'dan l-artikolu u tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju għal dan il-għan. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jitqies li d-domanda magħmula tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll tal-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità tal-VAT.

24 Għalhekk, permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipju ta' proporzjonalità u ta' newtralità tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi fuq persuna taxxabbli, li kklassifikat b'mod żbaljat tranżazzjoni eżentata mill-VAT bħala tranżazzjoni suġġetta għal din it-taxxa, sanzjoni ugwali għal 20 % tal-ammont ta' sovravalutazzjoni tal-ammont tar-rimbors tal-VAT mitlub indebitament, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni in-natura u l-gravità tal-iżball li jivvizzja d-dikjarazzjoni fiskali, tal-assenza ta' indizju skont liema dan l-iżball jikkostitwixxi frodi u tal-assenza ta' telf ta' dħul mit-Teżor pubbliku.

25 Skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jistgħu jadottaw miżuri sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex jevitaw il-frodi. B'mod partikolari, fin-nuqqas ta' dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar dan il-punt, l-Istati Membri huma kompetenti sabiex jagħżlu s-sanzjonijiet li jqisu xierqa fil-każ ta' nuqqas ta' konformità mal-kundizzjonijiet stabbiliti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni għall-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT (sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 Madankollu, l-Istati Membri huma marbuta li jeżerċitaw il-kompetenza tagħhom filwaqt li josservaw id-dritt tal-Unjoni u l-prinċipji ġenerali tiegħu, u konsegwentement, billi josservaw il-prinċipju ta' proporzjonalità (sentenza tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27 Għalhekk, tali sanzjonijiet ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet li jiġi żgurat l-impożizzjoni u l-ġbir korrett tat-taxxa u li tiġi evitata l-frodi. Sabiex jiġi evalwat jekk sanzjoni hijiex konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandha tittieħed inkunsiderazzjoni, b'mod partikolari, in-natura u l-gravità tal-ksur li din is-sanzjoni hija intiża li tippenalizza, kif ukoll il-metodi ta' determinazzjoni tal-ammont ta' din (sentenza tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 60).

28 Għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk l-ammont tas-sanzjoni jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet imsemmija fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza, għandhom jiġu indikati lil din il-qorti ċerti elementi tal-kawża prinċipali li huma ta'

natura li jippermettulha tiddetermina jekk is-sanzjoni imposta hijiex konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 61).

29 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 112b(2) tal-Liġi dwar il-VAT jipprevedi sanzjoni amministrattiva li tikkorrispondi għal 30 % tal-ammont tas-sovravalutazzjoni tal-ammont tar-rimbors tal-VAT, li titnaqqas għal 20 % tal-ewwel minn dawn l-ammonti, meta, wara kontroll fiskali, il-persuna taxxabbli tkun effettwat rettifika tad-dikjarazzjoni tagħha, fid-dawl tal-irregolaritajiet ikkonstatati minn dan il-kontroll, u ħallset lura l-ammont ta' taxxa dovuta jew ħallset lura l-ammont indebitament irrimborsat.

30 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li din is-sanzjoni għandha l-għan li ttejjeb l-irkupru tal-VAT, billi tissanzjona l-iżbalji mwettqa fil-likwidazzjoni ta' din it-taxxa, li tikkonsisti fis-sottovalutazzjoni tal-ammont tat-taxxa dovuta jew fis-sovravalutazzjoni tal-ammont tal-eċċess tal-VAT li għandu jiġi rrimborsat jew pospost għall-perijodu segwenti. Għalhekk, din hija intiża sabiex tħeġġeġ lill-persuni taxxabbli sabiex jissottoskrivu d-dikjarazzjonijiet fiskali tagħhom b'eżattezza u rigorożità, u, fil-każ ta' irregolarità, iwettqu l-aġġustament tagħhom, sabiex jintlaħaq l-għan li jikkonsisti, konformement mal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, f'li jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT.

31 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li sanzjoni amministrattiva li għandha l-għan li tħeġġeġ lill-persuni taxxabbli jirregolarizzaw kemm jista' jkun malajr il-każijiet ta' insuffiċjenza ta' ħlas tat-taxxa u, għalhekk, sabiex jintlaħaq l-għan li jiġi żgurat il-ġbir korrett ta' din it-taxxa, li l-ammont tagħha huwa ffissat, awtomatikament, għal 50 % tal-ammont tal-VAT li l-persuna taxxabbli hija obbligata tħallas lill-amministrazzjoni fiskali, iżda li tista' titnaqqas skont iċ-ċirkustanzi tal-każ inkwistjoni, tippermetti, bħala prinċipju, li jiġi żgurat li tali sanzjoni ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jintlaħaq l-għan li jiġi żgurat, konformement mal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-impożizzjoni u l-ġbir korrett tat-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punti 62 sa 64).

32 Madankollu, fir-rigward tal-modalitajiet ta' determinazzjoni tal-ammont tas-sanzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi rrilevat li, fil-każ fejn dan l-ammont huwa ffissat għal 20 % tal-ammont tas-sovravalutazzjoni tal-VAT eċċessiva mħallsa, l-imsemmi ammont ma jistax, bla ħsara għall-każ fejn l-irregolarità tirriżulta minn żbalji minuri, jitnaqqas skont iċ-ċirkustanzi konkreti tal-każ inkwistjoni.

33 F'dan ir-rigward, mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti lill-Qorti tal-Ġustizzja mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li l-irregolarità inkwistjoni fil-kawża prinċipali tirriżulta minn żball ta' evalwazzjoni mwettqa mill-partijiet fit-tranżazzjoni fir-rigward tan-natura taxxabbli tagħha, peress li dawn il-partijiet ikkunsidraw il-provvista tal-bini kkonċernata bħala suġġett għall-VAT, filwaqt li huma ma kinux ippreżentaw id-dikjarazzjoni konkordanti, meħtieġa mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, li permezz tagħha huma jagħżlu t-tassazzjoni ta' din il-provvista. Barra minn hekk, mill-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li s-sanzjoni prevista tapplika bl-istess mod kemm għal sitwazzjoni bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fih is-sovravalutazzjoni tal-ammont tal-eċċess tal-VAT tirriżulta minn żball ta' evalwazzjoni mwettqa mill-partijiet fit-tranżazzjoni kif ukoll għan-natura ta' din tal-aħħar, li hija kkaratterizzata minn assenza ta' indizju ta' frodi u li, barra minn hekk, skont din il-qorti, ma tat lok għal ebda telf ta' dħul fiskali, u għal sitwazzjoni fejn tali ċirkustanzi partikolari li, skont l-imsemmija qorti, jixirqilhom jittieħdu inkunsiderazzjoni, huma nieqsa.

34 Għalhekk, dawn il-metodi ta' determinazzjoni ma ppermettewx lill-awtoritajiet fiskali jadattaw l-ammont tas-sanzjoni skont iċ-ċirkustanzi konkreti tal-każ inkwistjoni.

35 Minn dan isegwi li l-modalitajiet ta' determinazzjoni tal-imsemmija sanzjoni, applikata b'mod awtomatiku, ma jippermettux lill-awtoritajiet fiskali li jindividwalizzaw is-sanzjoni imposta, sabiex jiġi żgurat li din tal-aħħar ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet li jikkonsistu f'li jiġi żgurat l-impożizzjoni u l-ġbir korrett tat-taxxa u li tiġi evitata l-frodi.

36 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma huwiex neċessarju li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tiġi eżaminata fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT.

37 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT u l-prinċipju ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi fuq persuna taxxabbli, li kklassifikat b'mod żbaljat tranżazzjoni eżentata mill-VAT bħala tranżazzjoni suġġetta għal din it-taxxa, sanzjoni ugwali għal 20 % tal-ammont ta' sovravalutazzjoni tal-ammont tar-rimbors tal-VAT mitlub indebitament, sa fejn din is-sanzjoni tapplika mingħajr distinzjoni kemm għal sitwazzjoni fejn l-imsemmija irregolarità tirriżulta minn żball ta' evalwazzjoni mwettaq mill-partijiet għat-tranżazzjoni fir-rigward tan-natura taxxabbli ta' din tal-aħħar, li hija kkaratterizzata minn assenza ta' indizju ta' frodi u ta' telf ta' dħul mit-Teżor pubbliku, u f'sitwazzjoni li fiha tali ċirkustanzi partikolari huma neqsin.

Fuq l-ispejjeż

38 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Id-Disa' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema ta' taxxa fuq il-valur miżjud, u l-prinċipju ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi fuq persuna taxxabbli, li kklassifikat b'mod żbaljat tranżazzjoni eżentata mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) bħala tranżazzjoni suġġetta għal din it-taxxa, sanzjoni ugwali għal 20 % tal-ammont ta' sovravalutazzjoni tal-ammont tar-rimbors tal-VAT mitlub indebitament, sa fejn din is-sanzjoni tapplika mingħajr distinzjoni kemm għal każ fejn l-irregolarità tirriżulta minn żball ta' evalwazzjoni mwettaq mill-partijiet għat-tranżazzjoni fir-rigward tan-natura taxxabbli ta' din tal-aħħar, li hija kkaratterizzata minn assenza ta' indizju ta' frodi u ta' telf ta' dħul mit-Teżor pubbliku, u f'sitwazzjoni li fiha tali ċirkustanzi partikolari huma neqsin.

Firem